

0-799048

На правах рукописи



КУЗЬМИЧЕВ АЛЕКСЕЙ АНАТОЛЬЕВИЧ

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
КОНТРОЛЯ РАСХОДОВ
В ПРОЦЕССНО-ОРИЕНТИРОВАННЫХ
ПРОИЗВОДСТВАХ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Самара 2012

0- 799046

На правах рукописи

КУЗЬМИЧЕВ АЛЕКСЕЙ АНАТОЛЬЕВИЧ

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ
КОНТРОЛЯ РАСХОДОВ
В ПРОЦЕССНО-ОРИЕНТИРОВАННЫХ
ПРОИЗВОДСТВАХ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000809753

Самара 2012

Работа выполнена в ФГБОУ ВПО "Мордовский государственный университет имени Н.П.Огарева", г.Саранск

Научный руководитель - доктор экономических наук, доцент
Колесник Наталья Федоровна

Официальные оппоненты: Ерофеева Вера Арсентьевна,
доктор экономических наук, профессор,
ФГБОУ ВПО "Санкт-Петербургский
государственный университет экономики
и финансов", Высшая экономическая школа,
директор программы "Бухгалтерский учет,
анализ и аудит", профессор

Маняева Вера Александровна,
кандидат экономических наук, доцент,
ФГБОУ ВПО "Самарский государственный
экономический университет",
кафедра "Бухгалтерский учет и экономический
анализ", доцент

Ведущая организация - ФГБОУ ВПО "Московский государственный
университет имени М.В.Ломоносова"

Защита состоится 27 декабря 2012 г. в 16 ч на заседании диссертационного
совета Д 212.214.04 при ФГБОУ ВПО "Самарский государственный эконо-
мический университет" по адресу: ул. Советской Армии, д. 141, ауд. 325,
г. Самара, 443090

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке
ФГБОУ ВПО "Самарский государственный экономический университет"

Автореферат разослан 22 ноября 2012 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Леонтьева Т.И.

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Важнейшей предпосылкой успешного функционирования российских предприятий в современных условиях развития бизнеса является повышение их конкурентоспособности и финансовой устойчивости. Эта проблема становится особенно актуальной в связи с происходящими процессами глобализации экономики, усложнением технологических процессов, инновационным развитием предприятий, сегментированием и диверсификацией бизнеса, а также вступлением Российской Федерации во Всемирную торговую организацию, что создает, с одной стороны, новые стратегические возможности для российских предприятий, а с другой - предъявляются повышенные требования к качеству выпускаемой продукции. В этих условиях менеджмент российских предприятий все больше внимания призван уделять развитию новейших концепций управления, среди которых важная роль принадлежит процессному методу, ориентированному на применение системы взаимосвязанных бизнес-процессов и возможность выявления показателей их деятельности по всей технологической цепочке создания конечного продукта.

Отсюда объективно возникает проблема создания эффективной системы учетно-аналитического обеспечения контроля расходов на уровне отдельных бизнес-процессов, subprocessов и видов работ, которая должна стать единым процессом наблюдения, проверки и активного воздействия в форме обратной связи на управляемый объект.

Эффективное осуществление контроля расходов в процессно-ориентированных производствах возможно на основе разработки и внедрения современных методик учета, формирующих его учетно-аналитическое обеспечение. Возникает необходимость пересмотра порядка формирования информации о расходах, которая должна быть полной, достоверной, своевременной и обеспечить контролируемость расходов по местам их возникновения.

Степень разработанности проблемы. Проблемы развития теории, методологии и практики контроля раскрыты в трудах отечественных ученых - экономистов Л.А. Алборова, И.А. Белобжецкого, В.В. Бурцева, Н.Т. Белухи, Б.И. Валуева, Ю.А. Данилевского, В.А. Ерофеевой, П.И. Камышанова, Т.А. Корнеевой, М.В. Мельник, М.Ф. Овсийчук, В.И. Подольского, В.П. Суйца, Л.И. Хоружий, А.Д. Шеремета и др. Вопросы становления и практический опыт организации контроля нашли отражение в трудах зарубежных исследователей Р. Адамса, А. Аренса, М. Бениса, Ф.Л. Дефлиза, Дж. Лоббека, А. Файоля и др.

Значительный вклад в исследование вопросов учета и контроля расходов внесли такие отечественные и зарубежные ученые, как В.П. Астахов, А.Ф. Аксененко, П.С. Безруких, М.А. Вахрушина, М.А. Гильде, В.Б. Ивашкевич, В.Б. Карпова, Н.П. Кондраков, В.А. Маняева, Э.А. Мизиковский, Н.С. Николаева, В.Ф. Палий, В.А. Пискунов, Я.В. Соколов, К. Друри,

Э. Майер, Р. Манн, Б. Нидлз, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен и многие другие. Следует отметить ученых, труды которых посвящены исследованию процессно-ориентированных структур управления, в их числе Б. Андерсен, Й. Беккер, Т. Даверпорт, Ф. Майзе, М. Хаммер, Д. Чампи и др.

Однако, несмотря на существенный вклад ученых в решение данной сложной проблемы, многие исследования по организации учета и контроля расходов не адаптированы к процессно-ориентированным производствам. В частности, не определено функциональное назначение контроля расходов в системе управления данных предприятий; не разработаны порядок организации учета и методика контроля расходов по бизнес-процессам, subprocessам и видам работ во взаимосвязи с местами их возникновения; отсутствует эффективная методика учета и контроля отклонений от заданных параметров; не исследованы вопросы оценки результативности системы контроля расходов и степень его влияния на результаты деятельности предприятия в целом и отдельных его частей.

Недостаточность теоретических исследований и практических рекомендаций по формированию учетно-аналитического обеспечения в процессе осуществления контроля расходов в процессно-ориентированных производствах обусловила цель, задачи и структуру диссертационной работы.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационного исследования - теоретическое обоснование и разработка практических рекомендаций по созданию учетно-аналитического обеспечения контроля расходов в процессно-ориентированных производствах, адаптированных к современным требованиям управления.

Для достижения поставленной цели в работе решаются следующие задачи:

- раскрыть функциональное назначение и место контроля расходов в системе управления процессно-ориентированных производств;
- исследовать влияние особенностей процессно-ориентированных производств на формирование учетно-аналитического обеспечения контроля расходов;
- разработать систему показателей, положенную в основу формирования учетно-аналитического обеспечения контроля расходов по уровням управления в разрезе бизнес-процессов, subprocessов и видов работ;
- рекомендовать новый порядок формирования учетно-аналитического обеспечения контроля расходов в процессно-ориентированных производствах;
- усовершенствовать методику выявления и учета отклонений от заданных параметров расходов;
- рекомендовать многовариантный подход к построению организационных форм контроля расходов;
- предложить методические приемы и способы контроля расходов в разрезе бизнес-процессов, subprocessов и видов работ;
- разработать методику оценки результативности контроля расходов в процессно-ориентированных производствах.

Область исследования. Работа выполнена по специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика, область исследования "Бухгалтерский

учет": пп. 1.3. Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета; 1.7. Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей; 1.8. Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности; 1.11. Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции; область исследования "Аудит, контроль и ревизия": пп.3.2. Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии паспорта специальностей ВАК (экономические науки).

Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических вопросов, определяющих содержание и организацию учетно-аналитического обеспечения контроля расходов в процессно-ориентированных производствах.

Объектом диссертационного исследования выступили предприятия текстильного и швейного производства Республики Мордовия.

Теоретической и методологической основой исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных авторов по теории и практике финансового, управленческого учета и анализа, инструктивные материалы Министерства финансов Российской Федерации, официальные данные Министерства промышленности и торговли Российской Федерации, материалы периодических научных изданий и конференций, аналитические обзоры информационных агентств.

Информационной базой работы являются законодательные и нормативные акты Российской Федерации, регистры бухгалтерского учета и отчетности коммерческих организаций, данные Федеральной службы государственной статистики, информация периодических изданий, ресурсы глобальной информационной сети Интернет, материалы первичного учета и отчетности предприятий текстильного и швейного производства Республики Мордовия.

Научная новизна исследования заключается в разработке научно-методических и практических рекомендаций по формированию учетно-аналитического обеспечения контроля расходов, адаптированных к условиям функционирования процессно-ориентированных производств.

В процессе исследования получены следующие наиболее существенные результаты:

- раскрыто функциональное назначение контроля расходов в процессно-ориентированных производствах, которое связано, во-первых, с определением его как непрерывного (сквозного) процесса в виде предварительного, текущего и последующего контроля по всем бизнес-процессам, subprocessам и видам работ и, во-вторых, с необходимостью расширения и дополнения его функций в условиях совершенствования системы управления;

- исследована специфика деятельности процессно-ориентированных производств, идентифицирован и систематизирован состав бизнес-процессов, subprocessов и видов работ, что послужило основанием для раз-

работки системы показателей, оказывающей влияние на формирование учетно-аналитического обеспечения контроля расходов;

- предложен порядок организации учетно-аналитического обеспечения контроля расходов по бизнес-процессам, subprocessам, видам работ и центрам ответственности, основанный на интеграции учетных данных, формируемых различными учетными системами;

- разработан методический инструментарий попроцессного контроля расходов, основанный на комплексном подходе к организации контрольных процедур, позволяющий оперативно оценить целесообразность расходования ресурсов на всех стадиях создания продукта в процессно-ориентированных производствах;

- рекомендована методика оценки результативности контроля расходов, основанная на системе показателей, позволяющая определить влияние контрольных действий на результаты работы как отдельных бизнес-процессов, так и предприятия в целом.

Практическая реализация диссертационного исследования заключается в разработке рекомендаций, направленных на формирование учетно-аналитического обеспечения контроля расходов в соответствии с современными требованиями хозяйствования. Практическую значимость имеют рекомендации:

- по разработке методики учета расходов по бизнес-процессам, subprocessам и видам работ;

- применению новой методики учета и контроля отклонений от заданных параметров расходов;

- использованию методики попроцессного контроля расходов;

- оценке результативности контроля расходов.

Апробация и внедрение результатов. Основные положения диссертационного исследования были представлены и доложены на V юбилейной Международной научно-практической конференции "Татищевские чтения: актуальные проблемы науки и практики" (г. Тольятти, 2008 г.), VI Международной научно-практической конференции "Татищевские чтения: актуальные проблемы науки и практики" (г. Тольятти, 2009 г.), Всероссийской научно-практической конференции "Совершенствование системы бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях инновационных преобразований в экономике региона" (Саранск, 2011 г.).

Отдельные положения диссертационного исследования внедрены в практику работы предприятий текстильного и швейного производства Республики Мордовия ЗАО "Мордовские узоры", ОАО "Комбинат крученых изделий "Сура".

Публикации. Соискателем опубликовано 12 печатных работ по теме диссертационного исследования авторским объемом 3,59 печ. л., в том числе 4 публикации в научных журналах и изданиях, определенных ВАК.

Объем и структура диссертации. Цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

Во введении обоснована актуальность выбранной темы диссертации, сформулирована суть проблемы, определены цель и задачи исследования, его объект и предмет, раскрыта научная новизна, теоретическая и практическая значимость исследования.

В первой главе "**Теоретические аспекты учетно-аналитического обеспечения контроля расходов в процессно-ориентированных производствах**" исследованы разные подходы к определению сущности и содержанию контроля, уточнено его функциональное назначение применительно к условиям функционирования процессно-ориентированных производств; определены цели, задачи и принципы учетно-аналитического обеспечения контроля расходов; выявлено влияние особенностей процессно-ориентированных производств на построение учетно-аналитического обеспечения контроля расходов.

Во второй главе "**Порядок формирования учетно-аналитического обеспечения контроля расходов в процессно-ориентированных производствах**" исследованы информационные запросы пользователей о расходах по уровням управления, определен состав показателей, необходимых для формирования учетно-аналитического обеспечения контроля расходов, разработана система учета и учетно-аналитического обеспечения для осуществления контроля расходов по бизнес-процессам, subprocessам, видам работ, центрам ответственности.

В третьей главе "**Методические приемы и способы осуществления контроля расходов в процессно-ориентированных производствах**" проведен анализ организационного построения систем контроля и даны рекомендации по совершенствованию его организационных форм применительно к процессно-ориентированным производствам, рассмотрены действующие методики контроля расходов и проведена их критическая оценка, даны предложения по изменению методики контроля расходов на основе процессного подхода и рекомендована методика оценки его результативности на основе количественных и качественных показателей.

В заключении обобщены основные результаты, сформулированы выводы и практические рекомендации, полученные в ходе диссертационного исследования.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Теоретические аспекты учетно-аналитического обеспечения контроля расходов

Ввиду того, что дальнейшее развитие контроля как важнейшей функции управления в значительной степени зависит от его соотношения с современными системами управления, в работе проведено исследование современных концепций контроля, основанных на теориях управления, систем и рисков.

Особое внимание в диссертации уделяется анализу риск-ориентированных концепций, получивших развитие в последние десятилетия, таких как COSO, SAC, COBIT, SAS, ISA, целью которых является максимальная алгоритмизация контрольного процесса для исключения и минимизации всех имеющихся рисков. Как показало исследование, большинство ученых-экономистов рассматривают внутренний контроль как встроенную систему в бизнес-процессное управление, состоящую из определенного набора компонентов: контрольной среды, риск-менеджмента, информационных систем, мониторинга и процедур контроля.

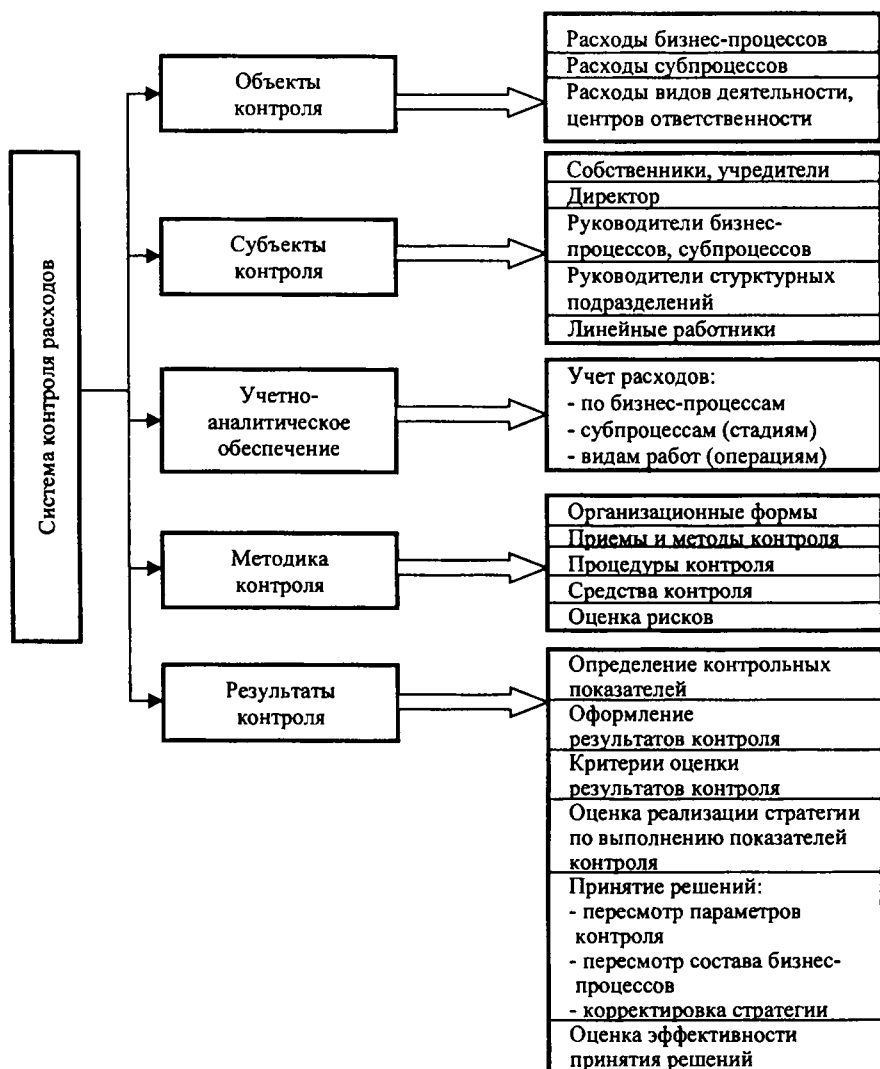
Поскольку предметом диссертационного исследования является контроль расходов в процессно-ориентированных производствах, в работе раскрывается его функциональное назначение применительно к особенностям именно этих структур. Контроль расходов в процессно-ориентированных производствах рассматривается в диссертации как постоянно действующая система оперативного наблюдения и проверки соответствия фактических расходов заданным параметрам на всех этапах создания потребительной стоимости, позволяющая произвести оценку выполнения контрольных показателей и результатов деятельности бизнес-процессов в целях регулирования стратегии и достижения стратегических целей предприятия.

Функциональное назначение контроля расходов в процессно-ориентированных производствах связано, во-первых, с определением его как непрерывного (сквозного) процесса в виде предварительного, текущего и последующего контроля по всем бизнес-процессам, subprocessам и видам работ и, во-вторых, с необходимостью расширения и дополнения его функций в условиях совершенствования систем управления процессно-ориентированными производствами.

В работе приводится развернутая характеристика системы контроля расходов с выделением структурных элементов, каковыми являются объекты, субъекты, учетно-аналитическое обеспечение, методика и результаты контроля. В качестве объектов контроля расходов применительно к специфике рассматриваемых предприятий выступают материальные, нематериальные, трудовые и финансовые ресурсы бизнес-процессов с последующей их детализацией по subprocessам, видам работ, центрам ответственности и местам возникновения.

Субъектами контроля расходов являются лица, наделенные правами и обязанностями по выполнению контрольных функций за рациональным использованием ресурсов и формированием результатов деятельности, которые в диссертации рассматриваются по вертикальным и горизонтальным уровням управления.

Важной составляющей системы контроля расходов является его учетно-аналитическое обеспечение, включающее формирование необходимой информации в разрезе бизнес-процессов, subprocessов, видов работ и центров ответственности.



**Рис. 1. Система контроля расходов
в процессно-ориентированных производствах**

Механизм воздействия субъекта на объект должен осуществляться с помощью комплекса разнообразных приемов, методов, процедур, составляющих методику контроля.

Контроль расходов как система предполагает использование корректирующих управляющих воздействий в форме прямой и обратной связи. При этом, если прямая связь предусматривает оценку ожидаемого уровня расходов с последующим сопоставлением их с заданными параметрами и обеспечением результатов контрольного воздействия, то обратная связь ориентирована на "входе" в виде ресурсов и "выходе" - в виде готового продукта и связанных с ними расходов с определением результативности проведенного контроля и степени его воздействия на управляемый объект.

Система контроля расходов в процессно-ориентированных производствах представлена на рис 1.

2. Влияние особенностей процессно-ориентированных производств на формирование учетно-аналитического обеспечения контроля расходов

Социально-экономическое развитие общества в современных условиях привело к необходимости совершенствования принципов и систем управления хозяйствующих субъектов. Исследование показало, что традиционная линейно-функциональная структура управления не способна эффективно и комплексно воздействовать на управляемый объект. Эту проблему призваны решить адаптивные или органические структуры управления, главным направлением которых является их способность изменять свою форму, приспособляясь к изменяющимся условиям окружающей внешней среды. Именно к таким структурам относятся процессно-ориентированные производства, в основу функционирования которых положен процессный подход, что приводит к упрощению многоуровневых иерархических организационных структур, обеспечивая тем самым большую ориентацию на потребителя. Сравнение социально-экономических результатов деятельности организаций, построенных на основе функционального и процессного подходов, показывает, что организации, ориентированные на последний из них, имеют существенные конкурентные преимущества на мировых рынках.

При построении системы управления расходами, основанной на бизнес-процессах, главный акцент делается на проработку механизмов взаимодействия структурных единиц как внутри компании, так и с внешней средой. Это позволяет учесть такие важные аспекты бизнеса, как ориентация на конечный продукт, заинтересованность каждого конкретного исполнителя в повышении качества конечного продукта, а также в экономном и рациональном расходовании средств. Одновременно появляется возможность делегировать часть полномочий по принятию управленческих решений оперативного и стратегического характера с возложением ответственности на конкретных исполнителей бизнес-процесса, subprocessa и вида деятельности.

Управление расходами в таком разрезе позволяет увидеть их состав, структуру и объем по конкретным звеньям стоимостной цепочки, а также по тем бизнес-процессам, subprocessам и видам работ, которые составляют наибольшую долю в структуре расходов. При этом создается возможность

определить состав наиболее затратоемких видов деятельности, которые в случае неэффективности функционирования подлежат упразднению.

Как показало исследование, в трудах зарубежных и отечественных ученых представлен большой спектр взглядов и подходов к трактовке понятия "бизнес-процесс". Проведенный анализ позволил не только обосновать необходимость использования системного подхода к раскрытию содержания бизнес-процесса, но и выработать авторское представление, в соответствии с которым под бизнес-процессом понимается целенаправленная последовательность различных видов деятельности, создающая результат (продукт, услугу), имеющий ценность для потребителя (клиента).

В отечественной и зарубежной литературе приводятся разные подходы к составу и классификации бизнес-процессов. Автор присоединяется к мнению тех ученых, которые классифицируют бизнес-процессы на две группы: основные, добавляющие потребительную стоимость продукту или услуге (производственные, операционные, инновационные, инвестиционные, послепродажного обслуживания), и вспомогательные (поддерживающие или обеспечивающие) бизнес-процессы, не добавляющие потребительной ценности продукту (услуге). При этом каждая группа включает в себя определенный набор бизнес-процессов, зависящий от технологических и организационных особенностей производства, этапов создания новой потребительной стоимости и доведения ее до конечного потребителя.

Для эффективного управления бизнес-процессами важным является правильное формирование процессно-ориентированной структуры, предполагающей их построение в определенном, взаимосвязанном порядке, что способствует идентификации и систематизации бизнес-процессов в организационной структуре предприятия, а главное - позволит определить взаимодействие и связь входов и выходов процессов, тем самым давая полное и системное представление о деятельности предприятия.

Классическими представителями процессно-ориентированных производств выступают предприятия по производству текстильных и швейных изделий, представляющие собой сложный набор бизнес-процессов, субпроцессов и видов работ, представленный на рис. 2.

Одним из необходимых условий успешной реализации функций контроля расходов является оптимизация его учетно-аналитического обеспечения, выступающего важнейшим условием обоснованности принимаемых управленческих решений.

Проведенное исследование особенностей предприятий текстильного и швейного производства позволило выявить основные факторы, влияющие на организацию учетно-аналитического обеспечения контроля расходов, каковыми являются массовый характер производства, разнообразие и нестабильность ассортимента выпускаемой продукции, высокая материалоемкость продукции, отсутствие или минимальный размер незавершенного производства и др. Эти факторы предопределяют состав и структуру расходов, оказывая, тем самым, влияние на выбор калькуляционных объектов и методов учета затрат на производство продукции.

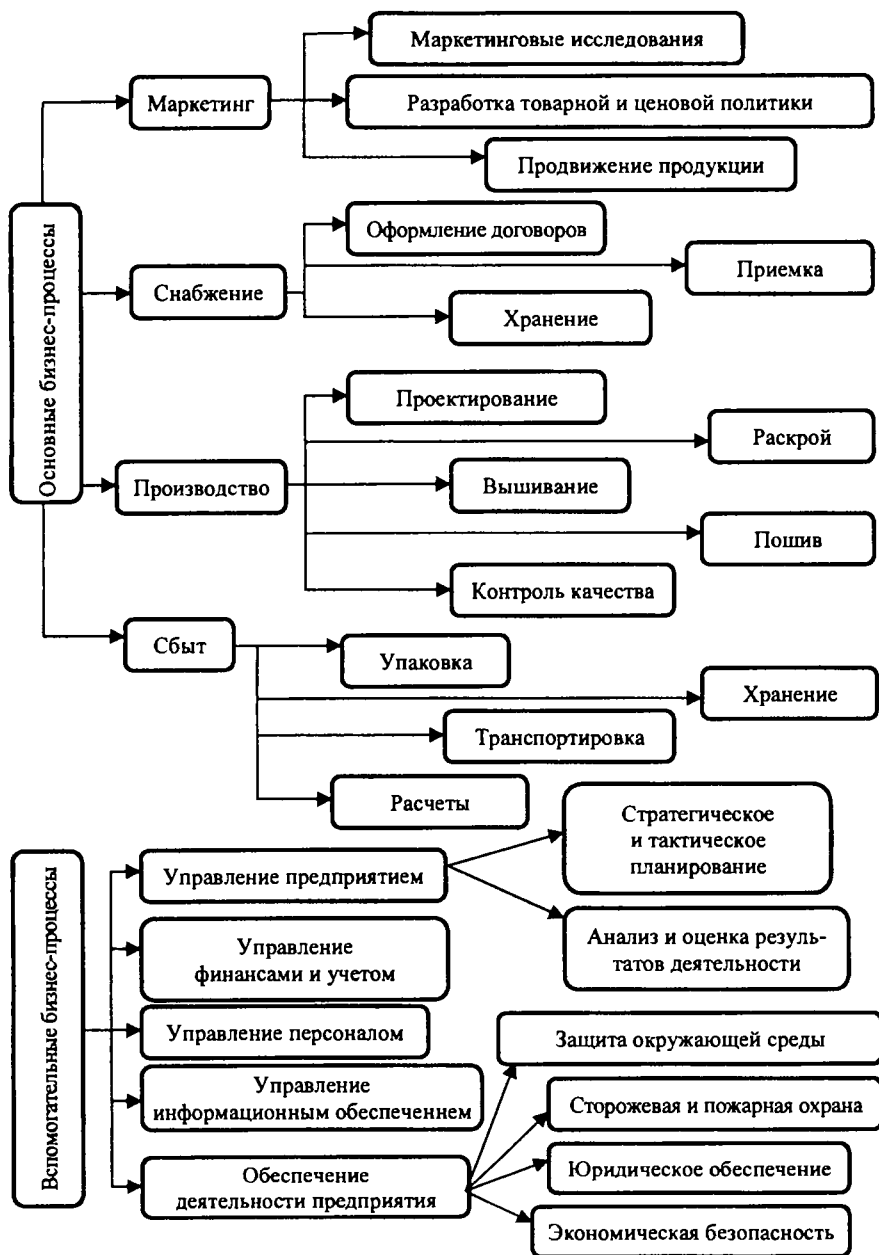


Рис. 2. Классификация бизнес-процессов в швейном производстве

Под учетно-аналитическим обеспечением контроля расходов автор понимает систему сбора, хранения и накопления сведений в необходимых аналитических разрезах для последующей их обработки и преобразования в полезную информацию для удовлетворения информационных запросов пользователей и разработки ими оптимальных управленческих решений.

В работе определены задачи и процедуры, связанные с формированием учетно-аналитического обеспечения контроля, включая:

- сбор, обработку и передачу информации в строгом соответствии с особенностями процессно-ориентированных производств;
- адресность и полноту информационных потоков;
- формирование данных по расходам бизнес-процессов, subprocessов и видов работ на основе интеграции информации, создаваемой разными видами учета;
- выявление отклонений по расходам от заданных параметров;
- оценку результатов деятельности бизнес-процессов;
- поиск внутренних резервов снижения себестоимости продукции.



Рис. 3. Модель учетно-аналитического обеспечения контроля расходов

Особая роль в процессе формирования информации по расходам принадлежит интегрированному подходу, ориентированному на взаимосвязь данных оперативно-технического, финансового, управленческого, налогового и статистического учета, формируя, тем самым, единую информационную систему, основанную на первичном учете, путем сбора, регистрации, обработки и представления данных в соответствующие инстанции по уровням управления в соответствии с информационными запросами пользователей. В работе доказано, что, ориентируясь на гармонизацию и интеграцию информационных потоков, создаваемых разными видами учета, можно сформировать необходимую информацию для удовлетворения любых информационных за-

просов всех заинтересованных групп пользователей: руководителей бизнес-процессов, subprocessов, подразделений, отделов, служб и конкретных исполнителей в целях эффективного контроля расходов. Модель учетно-аналитического обеспечения контроля расходов представлена на рис. 3.

3. Порядок формирования учетно-аналитического обеспечения контроля расходов в процессно-ориентированных производствах

Проведенное исследование показало, что в линейно-функциональных структурах управления, как правило, формирование информации осуществляется в разрезе структурных подразделений. Это приводит к усложнению процесса обмена информацией как по горизонтали, так и по вертикали, к многократному ее дублированию, а главное - к большим накладным расходам и неоправданно длительным срокам выработки управленческих решений. В процессно-ориентированных структурах, в отличие от линейно-функциональных, создается возможность формирования информации по расходам бизнес-процессов, subprocessов, видов работ и операций, что позволяет выявить результаты деятельности предприятия по местам их возникновения. Необходимо при этом подчеркнуть, что эффективность управления в процессно-ориентированных производствах может быть достигнута при сочетании как процессного, так и структурно-функционального подходов к управлению предприятием, вследствие того, что работники таких предприятий выполняют возложенные на них функции в рамках отдельных структурных подразделений и бизнес-процессов.

Поскольку при осуществлении контроля расходов задействованные различные службы и подразделения предприятия, входящие в бизнес-процесс или subprocess, находятся в неразрывном единстве, возникает необходимость интеграции и координации информационных потоков по использованию ресурсов в зависимости от поставленных целей и решаемых задач конкретными уровнями управления. Порядок взаимодействия уровней управления в процессно-ориентированных производствах представлен на рис. 4.

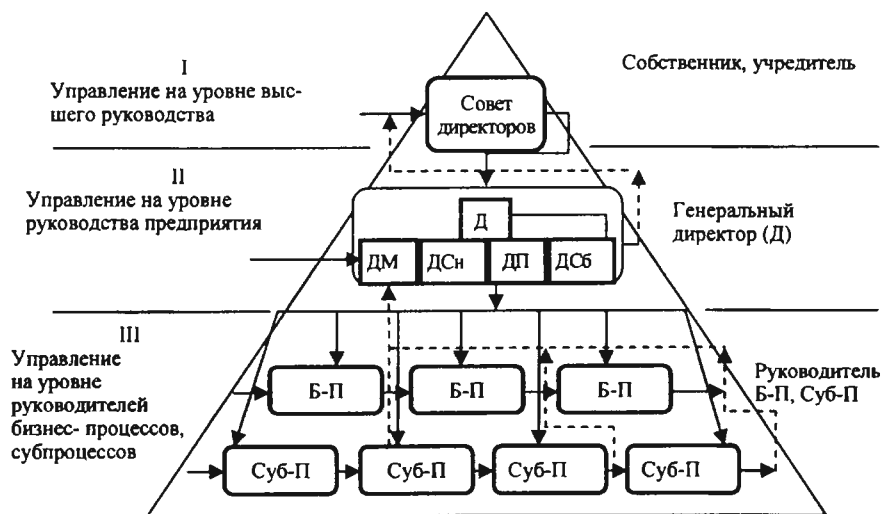
Ввиду того, что состав и содержание информации по расходам определяются потребностями внутренних пользователей, ее создание начинается с определения показателей, отражающих процесс формирования расходов бизнес-процессов, subprocessов и видов работ.

Для целей выработки корректирующих управляющих воздействий автором определен состав информации о расходах, который дифференцирован в зависимости от информационных запросов каждого уровня управления.

В целях создания надлежащего учетно-аналитического обеспечения контроля расходов важным является их полное и объективное отражение в первичной документации.

Для этого автором изменены состав и содержание показателей первичного учета, а также разработаны новые схемы движения информационных потоков по горизонтальному и вертикальному уровням управления.

Рекомендуемый перечень показателей, представленный в первичной документации, положен в основу организации аналитического учета расходов в разрезе subprocessов, видов работ и операций, а также статей калькуляции и видов продукции.



Директор службы маркетинга - ДМ; директор службы снабжения - ДСн; директор по производству - ДП; директор службы сбыта - ДСб.

Рис. 4. Схема взаимодействия уровней управления в процессно-ориентированных производствах

Аналитический учет расходов предлагается осуществлять на счете 20 "Основное производство" бизнес-процесса "Производство": по субсчетам - 20.1 - Проектирование, 20.2 - Раскрой, 20.3 - Вышивание, 20.4 - Пошив, 20.5 - Контроль качества; видам продукции (два разряда); видам работ (один разряд); статьям калькуляции (один разряд). Рекомендуемая структура счета 20 "Основное производство" представлена в таблице 1.

Для обобщения и систематизации учета расходов по бизнес-процессам, subprocessам и видам работ диссертантом рекомендованы новые формы учетных регистров, включающие необходимую информацию о расходах в различных контрольно-аналитических разрезах.

Дискуссионным до сих пор является вопрос, связанный с выбором объекта калькулирования в процессно-ориентированных производствах.

Автор считает возможным в данных производствах применение методики учета и калькулирования в системе ABC-метода (Activity Based Costing), предполагающей более точное определение себестоимости продукции в разрезе бизнес-процессов с установлением ответственности руководителя конкретного вида работ за произведенные расходы.

Использование данной методики, как показала апробация на предприятиях по производству швейных изделий, хотя и привело к увеличению объектов учета затрат и калькулирования, но в то же время позволило осуществить систематический контроль за процессом формирования расходов по всему технологическому циклу производства, оперативно выявить отклонения от норм, а главное - принять своевременные управленческие воз-

действия не после завершения производственного процесса, а непосредственно в период его осуществления.

Таблица 1

**Структура счета 20 "Основное производство",
бизнес-процесс "Производство", вид продукции - костюм мужской**

Шифры субсчетов субпроцессов	Шифры счетов аналитического учета		
	вид про- дукции	вид работ	статьи каль- куляции
20.1 Проектирование	20.1.01	20.1.01.1. Разработка эскиза модели 20.1.01.2. Расчет изготовления лекал модели 20.1.01.3. Расчет модели	20.1.01.1.1- 20.1.01.1.9 20.1.01.2.1- 20.1.01.2.9 20.1.01.3.1- 20.1.01.3.9
20.2 Раскрой	20.2.01	20.2.01.1. Расчет кусков ткани 20.2.01.2. Настиление 20.2.01.3. Раскладка и комбинирование лекал 20.2.01.4. Обмеловка 20.2.01.5. Крой изделия	20.2.01.1.1- 20.2.01.1.9 20.2.01.2.1- 20.2.01.2.9 20.2.01.3.1- 20.2.01.3.9 20.2.01.4.1- 20.2.01.4.9 20.2.01.5.1- 20.2.01.5.9
20.3 Вышивание	20.3.01	20.3.01.1. Подбор нитей 20.3.01.2. Прокладка края 20.3.01.3. Запяливание деталей края 20.3.01.4. Изготовление вышивки	20.3.01.1.1- 20.3.01.1.9 20.3.01.2.1- 20.3.01.2.9 20.3.01.3.1- 20.3.01.3.9 20.3.01.4.1- 20.3.01.4.9
20.4 Пошив	20.4.01	20.4.01.1. Раскомплектовка края изделия 20.4.01.2. Пошив изделия 20.4.01.3. Обметывание 20.4.01.4. Пришив пуговиц 20.4.01.5. Вставка молний 20.4.01.6. Вставка фурнитуры 20.4.01.7. Влажная тепловая обработка	20.4.01.1.1- 20.4.01.1.9 20.4.01.2.1- 20.4.01.2.9 20.4.01.3.1- 20.4.01.3.9 20.4.01.4.1- 20.4.01.4.9 20.4.01.5.1- 20.4.01.5.9 20.4.01.6.1- 20.4.01.6.9 20.4.01.7.1- 20.4.01.7.9
20.5 Контроль качества	20.5.01	20.5.01.1. Визуальная проверка 20.5.01.2. Проверка по табелмеру	20.5.01.1.1- 20.5.01.1.9 20.5.01.2.1- 20.5.01.2.9

Важным условием в процессе формирования учетно-аналитического обеспечения контроля расходов является их учет по центрам ответственности, основной целью которого является получение информации о расходах в разрезе каждого центра. Ориентируясь на специфику швейного производства, в работе определены центры ответственности и показатели, характеризующие его деятельность. Автор полагает, что формирование учетной информации по расходам в разрезе бизнес-процессов, subprocessов, видов работ во взаимосвязи с центрами ответственности при условии соответствующей обработки с выдачей отчетов заинтересованным пользователям позволит повысить уровень прозрачности и аналитичности данных, обеспечивая, тем самым, эффективность осуществляемого контроля.

4. Методические приемы и способы контроля расходов

Важным условием организации контроля расходов является выбор рациональной методики его осуществления, чему предшествовал проведенный анализ действующих методик, применяемых в теории и на практике. Исследование показало, что основными недостатками, с которыми приходится сталкиваться при разработке методических приемов и способов контроля, являются отсутствие нормативно-правовых документов, регламентирующих порядок проведения контроля, ориентация в основном на последующий контроль, неразработанность вопросов классификации объектов и субъектов контроля, их взаимосвязи по уровням управления и функциональным связям, отсутствие научно обоснованного подхода к построению системы бюджетирования расходов и т.д.

Устранению перечисленных недостатков в значительной степени будут способствовать рекомендуемые автором методические приемы и способы, с конкретизацией этапов его проведения. Содержание и основные этапы проведения контроля, в т.ч. расходов, представлены в таблице 2.

Важным условием успешного выполнения задач, направленных на повышение эффективности контроля расходов, является применение документов, отражающих подробный регламент и технологию его проведения. Для решения этой задачи автором разработаны Положение о службе внутреннего контроля, должностная инструкция контролера, планы и программы проверки и другие документы. Кроме того, в соответствии с особенностями процессно-ориентированных производств, предложен состав контрольных показателей по бизнес-процессам, subprocessам и видам работ, позволяющих оценить выполнение намеченных текущих и стратегических задач по сокращению уровня расходов. В работе применительно к особенностям швейного производства по каждому subprocessу рекомендованы схемы последовательности выполнения контрольных процедур (карты контроля) (табл. 3) и формы рабочей документации, отражающие результаты проверки. Одновременно в работе представлен перечень контрольных процедур,

предусматривающих сравнение фактических показателей с их нормативными значениями по расходам бизнес-процессов, субпроцессов, видов работ, центров ответственности, причинам и виновникам отклонений.

Таблица 2

Содержание и основные этапы проведения контроля

Этапы	Содержание
1. Выбор организационных форм контроля	1.1 Выбор варианта организационной структуры отдела 1.2 Конкретизация функций отдела контроля
2. Регламентированность деятельности службы контроля	2.1 Разработка положения, должностных инструкций, учитывающих специфику отрасли для закрепления прав, обязанностей, ответственности, квалификационных требований 2.2 Комплектация состава службы контроля
3. Обеспечение процесса планирования и программирования контроля	3.1 Анализ действующей системы управления и ее элементов 3.2 Разработка планов и детализированных программ контроля 3.3 Установление уровня существенности 3.4 Определение риска контроля расходов
4. Определение контрольных показателей	4.1 Создание системы измерения и отслеживания состояния параметров контроля, в т.ч. по расходам 4.2 Выработка критериев оценки результатов сравнения 4.3 Принятие решения по корректировке параметров контроля, в т.ч. по расходам
5. Определение объектов контроля, целей и задач проверки	5.1 Классификация объектов контроля, в т.ч. по расходам 5.2 Конкретизация целей и задач контроля, в т.ч. по расходам
6. Обеспечение методического и технического инструментария	6.1 Разработка внутренних стандартов 6.2 Выбор контрольных процедур и методических приемов 6.3 Определение направления проверки 6.4. Определение затрат времени на проверку каждого объекта 6.5 Определение источников контрольных данных 6.6 Выбор средств контроля
7. Обеспечение порядка оформления результатов контроля	7.1 Разработка рабочих документов 7.2 Построение сетевых графиков выполнения программы контроля, в т.ч. по расходам

Таблица 3

Карта контроля расходов subprocessa "Раскрой"

Предприятие: ЗАО "Мордовские узоры" Бизнес-процесс: Производство Субпроцесс: Раскрой		Виды деятельности: - расчет кусков ткани - настиление - раскладка и комбинирование лекал - обмеловка - крой изделия	Дата проверки: 01.02.2012 ФИО контролера: Иванов И.И.
Подразделения	Объекты контроля	Контрольные процедуры	
Цех раскроя	1. Технологические операции раскроя 2. Утвержденные нормы расхода сырья и материалов 3. Утвержденные нормы отходов 4. Внешний брак ткани	1. Контроль соответствия выполнения технологических операций установленным стандартам 2. Проверка утвержденных норм расхода материалов по каждой карте раскроя 3. Контроль образования сверхнормативных отходов 4. Проверка своевременного и полного документального оформления отходов с момента образования до сдачи на склад 5. Контроль выявления внешних дефектов ткани в процессе раскроя	
Производственный отдел бухгалтерии	1. Порядок списания производственных затрат 2. Наличие нормативно-сметной документации 3. Документация на отпуск материалов в раскрой	1. Проверка списания производственных затрат по назначению 2. Проверка правильности оформления карт раскроя 3. Проверка соответствия утвержденных норм расходов	
Отдел технического контроля	1. Качество материалов, переданных на раскрой 2. Соблюдение технических стандартов при раскрое ткани	1. Своевременное оформление обнаруженных дефектов ткани 2. Предъявление претензий виновникам брака 3. Анализ возникновения брака и некондиционной продукции по текстильным и производственным порокам	

Диссертантом проведен анализ разных моделей организационного построения внутреннего контроля, применяемых на практике. На основе анализа централизованного, децентрализованного и комбинированного вариантов построения внутреннего контроля в диссертации раскрыты недостатки и преимущества каждого из них и разработана схема дифференцированного подхода к выбору организационных форм его построения в зависимости от постановки цели и конкретизации решаемых задач.

5. Оценка результативности контроля расходов

При рассмотрении вопроса о результативности любой управленческой деятельности или части ее в основе лежит адекватность достигнутых в процессе ее осуществления положительных результатов, соответствующих намеченным целям, с учетом произведенных расходов.

Критически оценивая мнения экономистов о результативности контроля как важнейшей функции управления, автор придает этой функции комплексный характер, рассматривая его с разных позиций, уделяя особое внимание уровню оперативности при минимальных затратах на осуществление контрольных процедур.

Для объективности оценки результативности контроля необходимым условием является разработка критериев оценки, выраженных в количественных и качественных показателях. В качестве количественных выступают показатели продуктивности (выполнение утвержденного плана контроля, количество проверок на одного контролера, количество выявленных нарушений и т.д.), эффективности (процент выявленных ошибок, процент выполненных рекомендаций, экономический эффект и т.д.) и экономичности (снижение расходов на ведение контроля и внешнего аудита и т.д.) (рис.5).

Качественными являются показатели, характеризующие качество оформленных документов по результатам контроля, уровень квалификации контролеров, соответствие контрольных действий регламентирующим документам, своевременность и качество устранения несоответствий в работе, обоснованность выводов по результатам контроля, правильность и целесообразность рекомендаций для принятия управленческих решений, достижение целей проверки. Что же касается определения суммы эффекта от выполнения контрольных мероприятий, это связано с вопросом измерения: если проведенный контроль способствовал снижению непроизводительных расходов и потерь, возврату денежных средств и этот факт подлежал документированию, возможно определение абсолютной суммы эффекта; если выполнение рекомендаций позволило предотвратить или снизить риски непроизводительных расходов и потерь, но при этом отсутствуют документы, фиксирующие данные факты, возникает некоторая неопределенность в оценке и, как следствие, - отсутствие возможности определения абсолютной суммы эффекта.

По мнению автора, измерение результативности контроля по принципу "затраты - эффект" не всегда является точным критерием оценки его результативности, поэтому более правильным является оценка результативности каждой контрольной процедуры при условии достижения цели и рационального использования затраченных средств на это мероприятие.

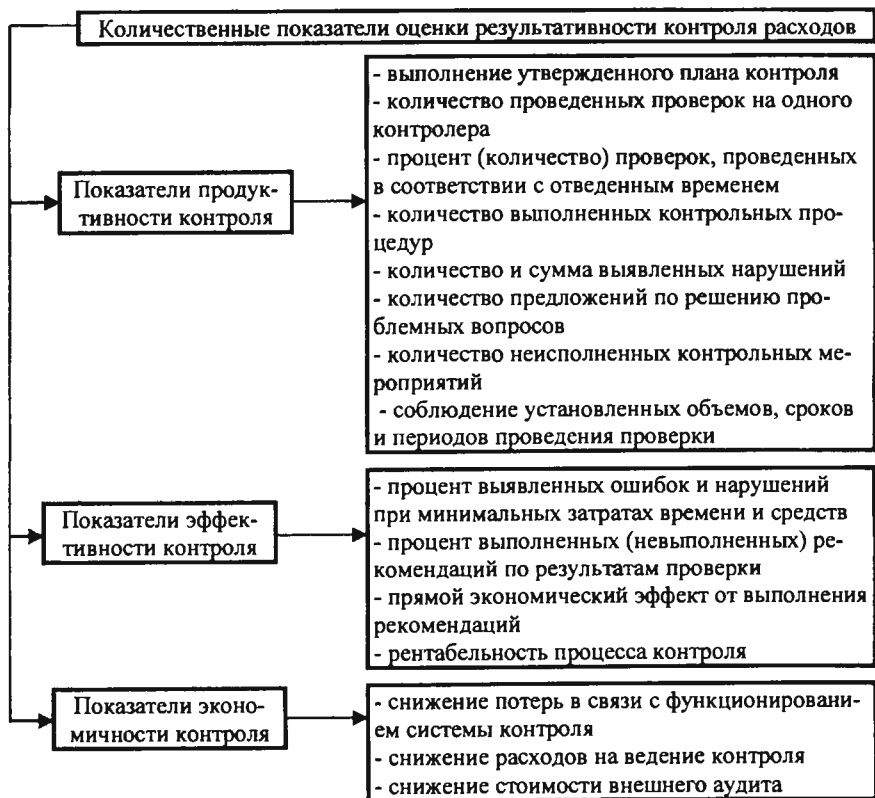


Рис. 5. Количественные показатели оценки результативности контроля расходов

Важным условием повышения уровня результативности контроля является наличие качественной и достоверной информации о произведенных затратах на его осуществление. Автором разработана система показателей для оценки качества информации и предложен метод тестирования, позволяющий определить уровень риска ее недостоверности и риска существенных искажений.

Для определения результативности деятельности службы внутреннего контроля и отдельных работников предложен метод экспресс-тестирования,

включающий последовательное выполнение следующих этапов: разработка плановых заданий, оценка результатов тестирования, определение показатель оценки результативности.

Для определения влияния осуществляемого контроля на результаты деятельности предприятия, отдельных подразделений и бизнес-процессов предложен метод моделирования, позволяющий определить эффект в виде снижения потерь от брака продукции и других непроизводительных расходов.

Полагаем, что разработанные автором выводы и рекомендации, направленные на совершенствование учетно-аналитического обеспечения контроля расходов на новой методологической и организационной основе, будут способствовать выработке обоснованных управленческих решений и повышению эффективности хозяйствования коммерческих организаций.

ПУБЛИКАЦИИ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

В изданиях, определенных ВАК

1. Кузьмичев, А.А. Учетно-аналитическое обеспечение внутреннего контроля [Текст] / А.А. Кузьмичев, Н.Ф. Колесник // Экон. науки. - 2010. - № 11 (72). - С. 233-237. - 0,44 печ. л.

2. Кузьмичев, А.А. Оценка эффективности внутреннего контроля на предприятиях швейной промышленности [Текст] / А.А. Кузьмичев // Вопросы экон. и права. - 2011. - № 2. - С. 253-257. - 0,47 печ. л.

3. Кузьмичев, А.А. Учетное обеспечение внутрихозяйственного контроля затрат в швейном производстве [Текст] / А.А. Кузьмичев // Экон. науки. - 2011. - № 10 (83). - С. 193-196. - 0,33 печ. л.

4. Кузьмичев, А.А. Учетно-аналитическое обеспечение контроля затрат в процессно-ориентированных производствах [Текст] / А.А. Кузьмичев // Вестн. Волжск. ун-та имени В.Н. Татищева. - 2012. - № 26 (3). - С. 139-144. - 0,5 печ. л.

В других научных изданиях

5. Кузьмичев, А.А. Понятие и классификация внутреннего контроля [Текст] / А.А. Кузьмичев, Н.Ф. Колесник // Технические и естественные науки: проблемы, теория, практика : межвуз. сб. науч. тр. - Вып. 8 / редкол.: В.Н.Щенников (пред.) [и др.]. - Саранск : Изд-во Мордов. ун-та, 2008. - С. 79-83. - 0,23 печ. л.

6. Кузьмичев, А.А. Построение системы внутреннего контроля [Текст] / А.А. Кузьмичев, Н.Ф. Колесник // Современные наукоемкие технологии: Междунар. науч. конф. "Фундаментальные и прикладные исследования. Образование, экономика и право" Италия (Рим, Флоренция), 9-16 сент. 2008 г. - № 8. - 2008. - С. 82-83. - 0,16 печ. л.

7. Кузьмичев, А.А. Информационное обеспечение внутреннего контроля [Текст] / А.А. Кузьмичев // Материалы V юбил. междунар.науч.-практ. конф. "Татищевские чтения: актуальные проблемы науки и практики" // Актуальные проблемы социально-экономического развития: территориальные и отраслевые аспекты. Ч. IV. - Тольятти: Волжск. ун-т им. В.Н. Татищева, 2008. - С. 91-97. - 0,32 печ. л.

8. Кузьмичев, А.А. Центры ответственности как объекты системы управленческого контроля и учета [Текст] / А.А. Кузьмичев, Н.Ф. Колесник // Актуальные проблемы социально-экономического развития: территориальные и отраслевые аспекты: материалы VI Междунар. науч.-практ. конф. "Татищевские чтения: актуальные проблемы науки и практики". Часть I. - Тольятти: Волжск. ун-т им. В.Н. Татищева, 2008. - С. 272-278. - 0,3 печ. л.

9. Кузьмичев, А.А. Эффективное бюджетирование как элемент внутреннего контроля [Текст] / А.А. Кузьмичев, Н.Ф. Колесник // Экономика и управление: в поисках нового: межвуз. сб. науч. тр. - Вып. VI / редкол.: Бурланков С.П. (пред.) [и др.]. - Саранск: РНИИЦ, 2009. - С. 84-88. - 0,41 печ. л.

10. Кузьмичев, А.А. Финансовая отчетность в системе внутреннего контроля [Текст] / А.А. Кузьмичев // Современные наукоемкие технологии: материалы Междунар. науч. конф. "Экономика и менеджмент". Таиланд (Паттайа), 20-30 дек. 2009 г. - № 2. - 2010. - С. 138-139.- 0,07 печ. л.

11. Кузьмичев, А.А. Сущность внутреннего аудита и его место в системе контроля [Текст] / А.А. Кузьмичев // Управление экономическими системами: сб. ст. II Междунар. науч.-метод. конф.- Пенза: Приволжский Дом знаний, 2010. - С.94-96. - 0,13 печ. л.

12. Кузьмичев, А.А. Особенности организации внутрихозяйственного контроля в текстильном и швейном производствах [Текст] / А.А. Кузьмичев, Н.Ф. Колесник // Совершенствование системы бухгалтерского учета, анализа и аудита в условиях инновационных преобразований в экономике региона: материалы Всерос. науч.-практ. конф., г.Саранск, 18-21 окт. 2011г. / редкол.: О.И.Аверина (отв. ред.) [и др.] - Саранск: Изд-во Мордов. ун-та, 2011. - С.66-69. - 0,23 печ. л.

Подписано в печать 13.11.2012.

Формат 60×84/16. Бум. писч. бел. Печать офсетная.

Гарнитура "Times New Roman". Объем 1,0 печ. л.

Тираж 150 экз. Заказ № 585.

Отпечатано в типографии ФГБОУ ВПО "СГЭУ"

443090, Самара, ул. Советской Армии, 141

102